



W
28
(8825)

Documento de Trabajo

8 8 2 5

**LA CONTABILIDAD ANALITICA DEL SECTOR
PUBLICO EN ESPAÑA: UN PANORAMA.**

M^a Carmen Norverto Laborda
Clara Isabel Muñoz Colomina
Eloy Veuthey Martínez
Javier Zornoza Boy

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE

- Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID



LA CONTABILIDAD ANALITICA DEL SECTOR PUBLICO EN ESPAÑA: UN PANORAMA

Ma Carmen NORVERTO LABORDA
Clara Isabel MUÑOZ COLOMINA
Eloy VEUTHEY MARTINEZ
Javier ZORNOZA BOY

Junio 1988

S U M A R I O

1. INTRODUCCION

2. EL PROCESO DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD PUBLICA ESPAÑOLA

3. LA CONTABILIDAD ANALITICA EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA

La delimitación y clasificación de los costes en el modelo base

La localización de los costes

La imputación de los costes

Los ingresos y la determinación de resultados en el modelo base

La incorporación de los costes financieros: el submodelo de costes
oportunidad

La utilización de costes preestablecidos y el cálculo de desviaciones

4. LA CONTABILIDAD ANALITICA DEL SECTOR PUBLICO EN LA BIBLIOGRAFIA ESPAÑOLA RECIENTE

La contabilidad analítica y el presupuesto por programas

El modelo de acumulación de costes

El análisis de eficiencia

5. CONCLUSIONES

6. REFERENCIAS

1. INTRODUCCION

La efectiva aplicación de los principios constitucionales de eficiencia y economía a la programación y ejecución del gasto público exige disponer de una herramienta que permita obtener información sobre el grado de cumplimiento de dichos principios y que ayude a orientar la toma de decisiones de gestión hacia la consecución de los mismos. Con frecuencia se ha señalado que tal herramienta ha de encontrarse en el desarrollo de un adecuado sistema de contabilidad analítica aplicable a las particulares características de la actividad del Estado y de los organismos públicos.

El objetivo de este trabajo es presentar un panorama del estado de elaboración teórica en que se encuentra en España la contabilidad analítica para el sector público, tanto en lo que se refiere a las propuestas emanadas de la propia Administración (particularmente el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública), como en lo relativo a las de los profesionales e investigadores independientes.

Dado que el proceso de reforma de la contabilidad pública española se inició hace relativamente poco tiempo, nos ha parecido conveniente iniciar la exposición con una breve reseña del mismo, a fin de que pueda servir de marco de referencia para situar en su contexto los trabajos realizados en el ámbito de la contabilidad analítica.

2. EL PROCESO DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA

La reforma de la contabilidad pública española es reciente. La antigua Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911, basada en la concepción tradicional de la contabilidad pública como instrumento para el control de la legalidad presupuestaria y de la tesorería, estuvo en vigor hasta 1977, año en que fue derogada por la Ley General Presupuestaria actualmente vigente.

Ciertamente que con anterioridad a esta fecha se había venido sintiendo la necesidad de analizar la actividad del Estado no sólo desde el punto de vista legal y de tesorería, sino también desde un punto de vista económico,* pero la plena incorporación al marco legal de la moderna concepción de la contabilidad pública se produce con la anteriormente citada Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que, junto a los fines tradicionalmente asignados a la misma, introduce el siguiente : "rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión" (art. 124,f).

Dicha ley incorpora también el concepto de control de eficacia en la gestión económica del Estado y del sector público, recogido igualmente en nuestra Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (supremo órgano fiscalizador de dicha gestión),** el cual "se ejercerá mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas" (Ley General Presupuestaria, art. 17,2).

* A este fin se procedió a una reforma de la estructura presupuestaria mediante la Orden de 1 de abril de 1967, complementada después con los Códigos de 27 de enero de 1968 y de 27 de diciembre de 1973 (véase, para más detalles el prólogo de Barea en Montaña [1984]).

** Constitución Española, art. 31,2: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, art. 9,1: "La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía".

Sobre esta materia puede verse Suárez Suárez [1983].

Ahora bien, la repetidamente citada Ley General Presupuestaria se limita, como corresponde a su rango en el ordenamiento jurídico, a establecer las directrices generales para la reforma de la contabilidad pública. El siguiente paso fundamental en su desarrollo (tras las normas provisionales de adaptación dictadas por la Orden de 6 de diciembre de 1978) lo constituye la aparición del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado en una primera versión provisional en 1981 y en su nueva versión definitiva en 1983. Dicho Plan, que se adapta al modelo establecido para las empresas españolas por el Plan General de Contabilidad,* representa el propósito de extender a los organismos públicos los principios de contabilidad generalmente aceptados en el ámbito empresarial, con el consiguiente abandono de la peculiar "contabilidad de caja" que venía siendo característica de las administraciones públicas.

* El Plan General de Contabilidad se aprobó en España por Decreto 530/1973 de 22 de febrero, desarrollándose entonces únicamente la contabilidad general y quedando pendiente la contabilidad analítica. El desarrollo de ésta fue aprobado cinco años después por Orden de 1 de agosto de 1978. En la actualidad se encuentra muy avanzada una nueva versión revisada del Plan General de Contabilidad para adaptarlo a las normas de la Comunidad Europea.

3. LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Al igual que el Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC), que es tomado como modelo, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece un cuadro de cuentas estructurado en diez grupos, cada uno de los cuales se identifica con un código de una cifra y es desarrollado, por el procedimiento de codificación decimal, en subgrupos (dos cifras), cuentas principales o de primer orden (tres cifras) y cuentas de segundo orden o subcuentas (cuatro cifras). Los primeros ocho grupos se destinan a la contabilidad financiera, el grupo 0 a las cuentas de control presupuestario y de orden y el grupo 9 a la contabilidad analítica. El enlace entre ésta y la contabilidad financiera se realiza por dualismo mediante la cuenta *900 Control externo*.

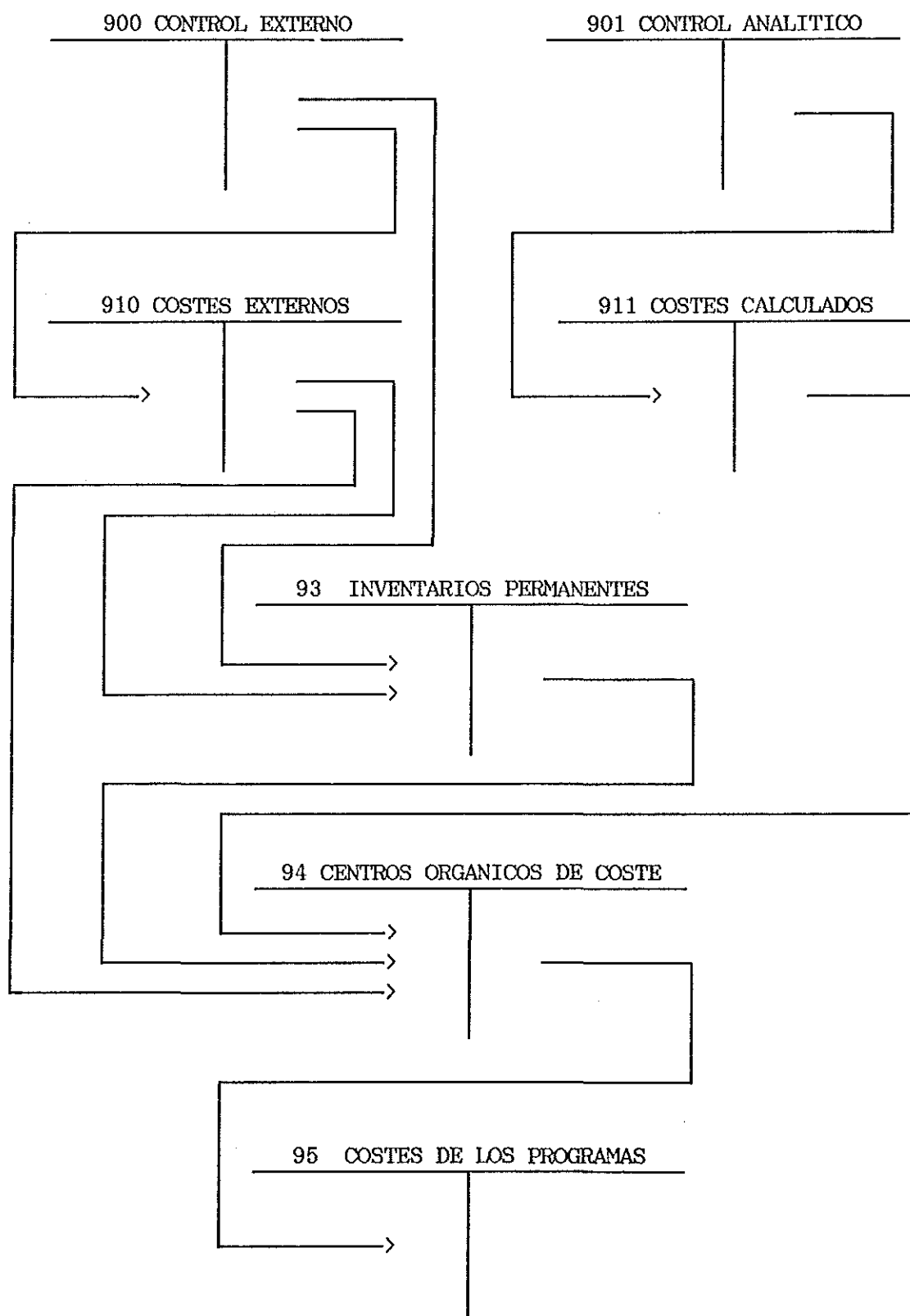
Por lo que hace al Grupo 9, que es el que nos interesa aquí, su estructura general es la misma que la del Grupo 9 del PGC. Como en éste, el sistema de cálculo de costes y resultados consta de tres elementos:

- a) un modelo base de clasificación y acumulación de costes y de determinación de resultados, el cual responde a la concepción de coste completo o coste de absorción total con exclusión de los costes financieros;
- b) un modelo complementario de carácter suplemental para la incorporación de costes oportunidad (costes financieros calculados); y
- c) un modelo para la incorporación de costes preestablecidos (presupuestados y estándar) y el cálculo de las desviaciones.

La delimitación y clasificación de los costes en el modelo base

El proceso de los costes en el modelo base queda reflejado en el esquema 1 (página siguiente), en el que se recoge el movimiento contable correspondiente a las tres fases clásicas de clasificación, localización e imputación. Además, como operación previa a las mismas, debe procederse a una adecuada delimitación de los costes, tanto en el tiempo (periodificación) como en el espacio, cuestión esta última que puede plantear ciertos problemas en el sector público, como veremos seguidamente.

ESQUEMA 1: PROCESO DE LOS COSTES EN EL MODELO BASE



Los costes se clasifican en dos categorías: *costes externos* (cuenta 910) y *costes calculados* (cuenta 911). Los primeros corresponden a conceptos registrados por la contabilidad financiera en el Grupo 6 *Compras y gastos por naturaleza*, e incluyen, con algunas excepciones y matizaciones, las compras de materiales y otros elementos para consumo y reposición (subgrupo 60), los gastos de personal (subgrupo 61), los tributos (subgrupo 63) y los trabajos, suministros y servicios exteriores (subgrupo 64). No incluyen, en cambio:

- a) las prestaciones sociales (subgrupo 65) ni las dotaciones para amortización (subgrupo 69), que reciben el tratamiento de costes calculados;
- b) los gastos financieros (subgrupo 62), por cuanto los costes financieros son incorporados mediante cálculo interno a través del submodelo de costes oportunidad;
- c) las subvenciones y transferencias (subgrupos 66, 67 y 68), ya que, aunque contabilizadas como gasto en la contabilidad financiera en virtud de representar consumo de créditos presupuestarios, constituyen meros movimientos financieros y no coste de funcionamiento del organismo.

Todos los costes externos tienen como contrapartida contable la cuenta 900 *Control externo*, la cual sirve de contrapartida también a las cuentas del subgrupo 93 *Inventarios permanentes* para la contabilización de las existencias iniciales, recogidas por la contabilidad financiera en el Grupo 3 *Existencias*.

La citada cuenta 900 *Control externo* se desglosa en el PGCP en dos subcuentas (9000 *Control externo de la propia contabilidad* y 9005 *Control externo de los restantes agentes*) para hacer frente a un problema peculiar que se le plantea a la contabilidad pública, cual es la separación que en ocasiones existe entre la entidad que ordena el gasto y la que utiliza dicho gasto para la realización de su actividad. Por razón de la necesidad de servir al control de la ejecución de un presupuesto

que se elabora en función de la capacidad de ordenación del gasto y no de su realización efectiva, la contabilidad financiera registra dicho gasto en la entidad que lo ordena y no en la que lo realiza. En cambio, en el ámbito de la contabilidad analítica debe atenderse, por el contrario, al concepto de utilización o aplicación del gasto y no al de su ordenación, por lo que deben incorporarse como coste de un organismo todos los consumos de factores realizados por el mismo, aun cuando el gasto haya sido ordenado (y contabilizado) por otra entidad. La función de la cuenta 9005 antes referida es precisamente la de dar entrada a este tipo de costes.



La segunda categoría de costes contemplada en el modelo base la constituyen los costes calculados, que incluyen, como se mencionó antes, el coste de amortizaciones (cuenta 9112) y el de previsión social de funcionarios (cuenta 9114)* y que tienen como contrapartida la cuenta 901 *Control analítico*. En el texto del Grupo 9 del PGCP se definen los mismos como "aquellos costes que, con independencia de su tratamiento en contabilidad externa, deben ser considerados de acuerdo con los criterios propios de la C.A.E. [contabilidad analítica de explotación] y, por tanto, son calculados en su ámbito" (Definiciones y relaciones contables, cuenta 911).

En el caso de las amortizaciones, su tratamiento como costes calculados se funda (como sucede también en el Grupo 9 del PGC) en las diferencias de criterio que pueden presidir su determinación en el ámbito externo y en el ámbito interno, problema que puede verse acentuado en el sector público por la coexistencia de bienes de dominio público con los que no lo son.**

* Incluyen también la cuenta 9113 *Coste de diferencias de inventario*, aunque se señala en la Introducción al texto del Grupo 9 del PGCP que "dada la escasa importancia de los materiales dentro de la actividad de producción de servicios públicos, no parece imprescindible la consideración específica de tal cuenta, si bien se ha mantenido por razones de uniformidad con el Sector Privado y posibles aplicaciones futuras a otros Entes Públicos".

** Debe mencionarse también el hecho de la tradicional ausencia de cargos por amortización en la contabilidad pública.

En cuanto al coste de previsión social de funcionarios, la conveniencia de acudir a un cálculo estimativo del mismo dentro del ámbito de la contabilidad analítica se argumenta en el texto de desarrollo del Grupo 9 del PGCP tanto por las peculiaridades jurídicas del régimen de previsión social de los funcionarios con respecto al régimen general de la Seguridad Social (lo que obliga a una homogeneización de conceptos para el cálculo de los costes), como por las derivadas del sistema de contabilización, "por cuanto los costes reales se hallan dispersos en una serie de gastos públicos de diversa naturaleza, repartidos a lo largo del presupuesto" (Definiciones y relaciones contables, cuenta 9114. Véase también el apartado 1.6.2 de la Introducción).

En ambos casos (amortizaciones y previsión social de funcionarios) se dan en el texto de desarrollo del Grupo 9 unas orientaciones generales en función de las cuales realizar la determinación de los costes respectivos, pero, aunque dichas orientaciones son más explícitas con respecto al coste de previsión social de funcionarios, no se concreta un método de cálculo para ninguno de los dos, ni tenemos conocimiento de que tal método se haya definido con posterioridad.

En nuestra opinión, la delimitación de los costes de los organismos públicos, tanto externos como calculados, y el diseño de métodos para la cuantificación de estos últimos son cuestiones que presentan una complejidad mayor que la que tienen en la contabilidad empresarial y constituyen un problema todavía no completamente resuelto, a pesar del avance que representa al respecto el texto del Grupo 9 del PGCP.

La localización de los costes

Tanto los costes externos como los calculados se localizan, junto con los consumos de materiales inventariables, en los centros orgánicos que los generan. Según expresa el texto de desarrollo del Grupo 9 del PGCP, "los centros orgánicos de coste pretenden ser células de tratamiento de la totalidad de los costes de producción o funcionamiento de

los servicios públicos y han de identificarse, en lo posible, con la estructura orgánica real del Ente cuya contabilidad se realiza" (Introducción, apartado 1.6.4).

Este proceso de localización, que servirá de base para la gestión por responsabilidades, no plantea, a nuestro entender, problemas diferentes a los que surgen en el ámbito empresarial; la única cuestión es definir cuáles son los centros que se deben considerar. El texto del Grupo 9 del PGCP no cierra ninguna posibilidad, si bien indica que "el nivel escogido debe ser suficientemente bajo para que la información resulte completa" y añade que "en los trabajos de preparación siempre se ha considerado como últimas unidades típicas la subdirección general, en el caso de administración central del Estado, y las dependencias, en los casos de administración territorial del mismo" (Introducción, apartado 1.6.4).

La imputación de los costes

Las características de la actividad desarrollada por las administraciones públicas a las que va dirigida el PGCP, entre las que el texto del mismo destaca la intangibilidad de sus outputs y su carácter indivisible, hacen difícil individualizar los portadores finales del coste. En el Grupo 9 del PGCP se han escogido como elementos finales los programas, "en tanto en cuanto uno de los objetivos fijados a la Contabilidad Analítica es el de servir al suministro de información de cara a la utilización de las nuevas técnicas presupuestarias" (Introducción, apartado 1.6.5), en este caso a la técnica conocida como Presupuesto por Programas o P.P.B.S. (*Planning Programming Budgeting System*).

Los ingresos y la determinación de resultados en el modelo base

La consideración de los ingresos (y, consiguientemente, la determinación de resultados) constituye uno de los problemas centrales de la contabilidad pública, ya que en los entes administrativos no hay venta y

en consecuencia -salvo excepciones de carácter marginal- no se puede realizar una identificación individualizada entre ingresos y costes.

En el texto del Grupo 9 del PGCP (apartado 1.6.8) se plantean tres posibilidades para el tratamiento de esta cuestión (que quedan abiertas):

- a) no considerar en absoluto los ingresos;
- b) considerar únicamente los que tengan el carácter de una auténtica contraprestación directa; y
- c) considerar ingresos calculados, a determinar mediante los denominados *indicadores de resultados*.

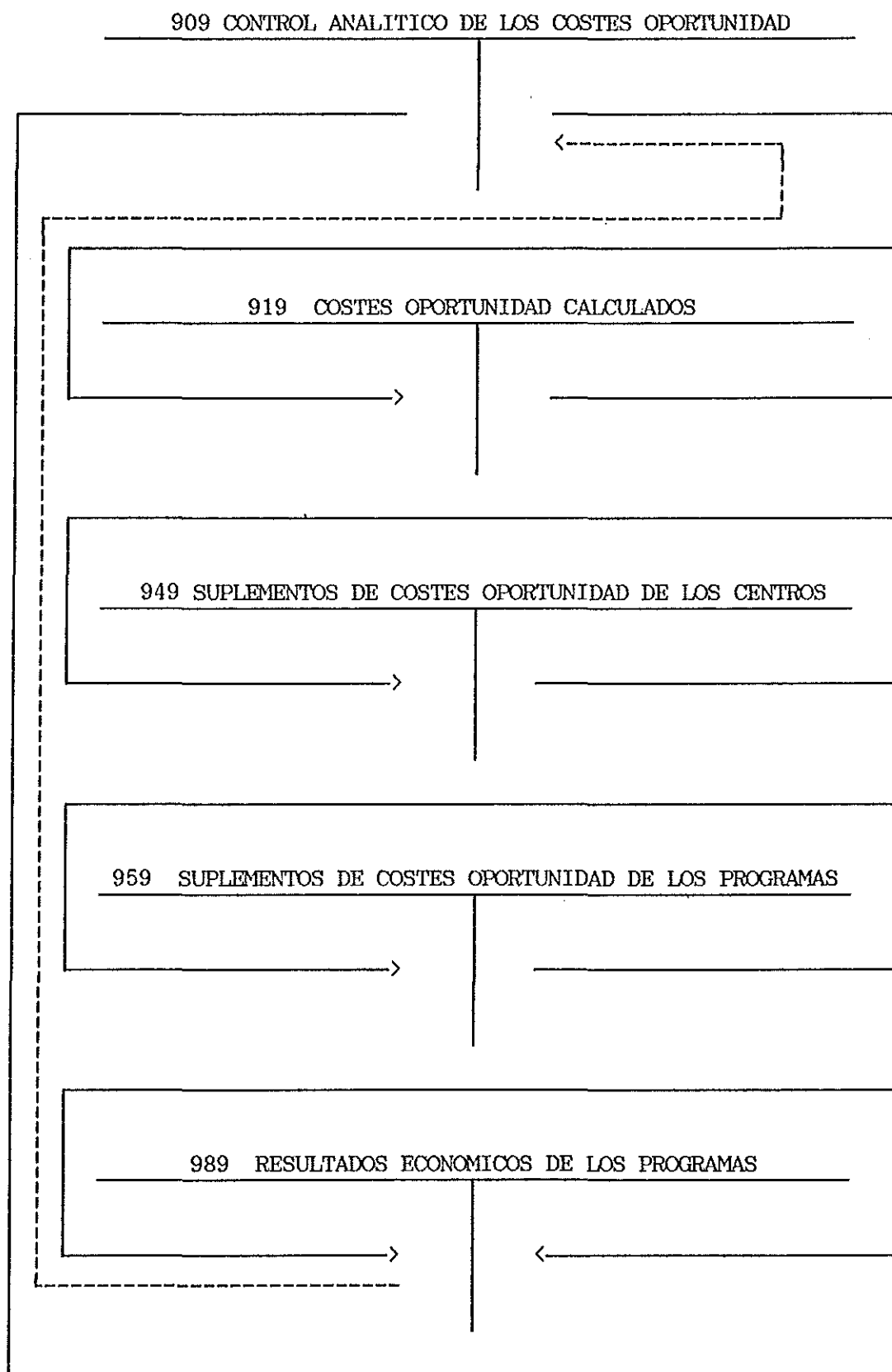
De las tres posibilidades, la única que permite el cálculo de resultados analíticos por programas es la tercera y parece, por ello, implícitamente defendida en el texto, aunque en el mismo se dice que "la decisión adoptada ha sido no decantarse por ninguna de ellas".

Cabe preguntarse, sin embargo, por la utilidad de la referida determinación de resultados a partir de ingresos teóricos internamente calculados. Dada la naturaleza teórica de tales ingresos, no puede hablarse, en rigor, de análisis de rentabilidad. Y como instrumento para el análisis de la eficiencia interna, parece que existe duplicidad con respecto a la utilización del submodelo de costes preestablecidos.

La incorporación de los costes financieros: el submodelo de costes oportunidad

El tratamiento contable de los costes oportunidad se refleja en el esquema 2 (página siguiente). Su estructura es la misma que la del correspondiente modelo de costes oportunidad del Grupo 9 del PGC: un esquema de cálculo mediante suplementos a aplicar a los costes de los centros y de los programas, pero en cuentas separadas, de modo que la incorporación de los costes oportunidad no sustituya, sino que comple-

ESQUEMA 2: INCORPORACION DE COSTES OPORTUNIDAD



mente, los cálculos de costes y resultados realizados en el modelo base. Se define así un circuito cerrado, formalmente autónomo al del modelo base, que empieza y termina (al modo de un dualismo dentro del dualismo) en la cuenta 909 Control analítico de los costes oportunidad. Esta cuenta sirve de contrapartida al cargo que se realiza por el importe de tales costes en la cuenta 919 Costes oportunidad calculados y también al abono que se realiza en la cuenta 989 Resultados económicos de los programas por el importe de los resultados calculados en el modelo base. Finalmente, sirve de contrapartida también para el cierre de la citada cuenta 989 y, con ello, del circuito contable (línea de trazos del esquema).

En el Grupo 9 del PGCP se reserva este tratamiento de costes oportunidad a los costes financieros, ya que no se considera significativo a efectos de contabilidad analítica el dato ofrecido por el subgrupo 62 Gastos financieros de la contabilidad financiera. "En primer lugar —señala el texto del Grupo 9 del PGCP en su Introducción (apartado 1.6.3)— por cuanto una parte de la financiación del Estado se realiza a través de la apelación del Tesoro al Banco de España, cuyo coste únicamente puede ser medido en tales términos [de costes oportunidad] por la vía de estimación de los ingresos dejados de percibir como participación en los beneficios de tal entidad financiera. En cualquier caso y con carácter más general, por cuanto las especiales condiciones de financiación de que, en algunos casos, disfrutaban los Entes administrativos podrían aconsejar un análisis en términos de costes de mercado, que resultaría más homogéneo con el tratamiento de los Entes privados".

En relación con el modelo correspondiente del Grupo 9 del PGC cabe señalar (aparte de la desaparición del concepto de coste remuneración del empresario, por improcedente en el ámbito de las administraciones públicas) la desaparición de la distinción que en éste se hace entre costes imputables a los factores fijos y a los factores variables, optándose en cambio por entre coste de los recursos propios y de los recursos ajenos, en razón de "la mayor facilidad de cálculo, al menos en

una fase inicial de implantación, de los costes de los recursos ajenos, que puede aconsejar su consideración única" (Introducción, apartado 1.6.3). Conviene hacer notar que con la desaparición de la distinción aludida desaparece también (pues está basado en ella) todo el procedimiento previsto en el Grupo 9 del PGC para la localización e imputación de estos costes, el cual no es, sin embargo, sustituido en el Grupo 9 del PGCP por otro procedimiento alternativo (únicamente se indica -apartado 1.6.6- que se realizará "con los criterios de reparto que se consideren oportunos").

La utilización de costes preestablecidos y el cálculo de desviaciones

El precálculo de los costes sobre la base de un desarrollo eficiente de las actividades (dentro de las limitaciones que en cada caso existan) y el posterior análisis de las desviaciones que se registren con respecto a los mismos constituye, como es sabido, una herramienta de primera importancia para la gestión. Cuando además, como sucede en el caso de las administraciones públicas, falta el indicador del beneficio o de la rentabilidad, dicha herramienta cobra una especial relevancia para la evaluación de la eficiencia.

En el Grupo 9 del PGCP se ha tenido en cuenta este hecho y se ha destinado el subgrupo 96 a las cuentas de desviaciones. En la alternativa de calcular las mismas a nivel de centros o a nivel de programas, aunque se reconoce la importancia de hacerlo por centros y la coherencia que con el modelo general tendría este proceder, se señala que "la dificultad de contar con presupuestos de coste a nivel de centros orgánicos ha hecho aconsejable descartar dicha opción, retrasando la aparición de las desviaciones hasta la salida desde costes de los programas" (Introducción, apartado 1.6.7). En consecuencia, todo el proceso contable de clasificación, localización e imputación de costes se desarrolla a costes efectivos y únicamente al final del mismo se produce el enfrentamiento con los costes preestablecidos dando lugar al cálculo de desviaciones por programas.

Este procedimiento puede venir justificado (y así se deja entender en el texto) por la novedad que representa la introducción de la técnica de predeterminación de costes y cálculo de desviaciones en el ámbito de la contabilidad pública española,* pero en una visión de futuro no se debe olvidar que con el mismo se pierde la ventaja que para el análisis de eficiencia por áreas de responsabilidad significaría la determinación de desviaciones por centros.

* No debemos confundir los *presupuestos de costes* a que se hace referencia aquí con los tradicionales *presupuestos de medios* de la contabilidad pública. Como señala el propio texto del Grupo 9 del PGCP (Introducción, apartado 1.6.7), "tales presupuestos establecen un límite máximo de medios puestos a disposición de los Entes para el desarrollo de su actividad. Por tanto, no tienen un carácter de anticipación o estimación de los datos normales de coste de la actividad".

4. LA CONTABILIDAD ANALITICA DEL SECTOR PUBLICO EN LA BIBLIOGRAFIA ESPAÑOLA RECIENTE

Como comentábamos en el apartado segundo, la introducción en España de las modernas concepciones sobre la contabilidad pública data de poco más de diez años, y en el terreno de la práctica es un proceso que todavía está en curso. No debe sorprender, por consiguiente, que la atención prestada a la contabilidad analítica del sector público (que representa un estadio más avanzado, cuyo pre-requisito es una adecuada contabilidad financiera y presupuestaria) no haya sido muy abundante y que se concentre sobre todo en los últimos años.

El planteamiento de base es en todos los casos el reconocimiento de la unidad de la disciplina y, por consiguiente, del marco conceptual general de la contabilidad analítica (particularmente desde el momento en que se produce la unificación de la contabilidad general y desaparece la anomalía que representaba la contabilidad pública tradicional). La extensión de su ámbito de aplicación para incluir también a las entidades administrativas (y, de manera más amplia, a las no lucrativas) significa reexpresar a un nivel más general el referido marco conceptual y establecer el papel que haya de desempeñar la contabilidad analítica en estas entidades. Esta tarea, presente de un modo u otro en la práctica totalidad de las contribuciones al tema, se plantea en primer plano en el artículo de Fernández Fernández [1987], donde se expone la utilidad y aplicaciones de la contabilidad analítica pública en tres áreas fundamentales:

- a) La programación o asignación de los recursos públicos.
- b) La gestión de los diversos organismos públicos.
- c) El control que ponga de manifiesto la bondad de la gestión realizada y permita las correcciones oportunas.

Tanto en la fase de programación como en las de ejecución y control la utilización de los recursos públicos responderán a los principios de eficiencia y de eficacia (siendo el principio de legalidad objeto de una

menor atención, dada la implantación anterior del mismo). Sin embargo las técnicas a utilizar, en cada uno de los niveles anteriormente descritos, para el análisis del grado de cumplimiento de los principios de eficiencia y de eficacia varían al existir diferencias de enfoque.

La contabilidad analítica y el presupuesto por programas

En el área de la programación o asignación de recursos, el énfasis no recae tanto sobre cuestiones relacionadas con la gestión o el control, sino sobre la planificación y distribución de los recursos, ligada al estudio de los objetivos y a las distintas alternativas existentes para llegar a unos mismos objetivos. La discusión teórica ha estado centrada en las posibilidades de superación del presupuesto tradicional, por medio del desarrollo del enfoque de la *administración por objetivos* (véase Suárez Suárez, 1983, pp.66-67) y en su necesaria conexión con la contabilidad analítica.

El presupuesto por programas o P.P.B.S. (*Planning Programming Budgeting System*), sobre todo, y, en grado menor, el presupuesto base cero o Z.B.B. (*Zero Base Budgeting*) han sido objeto de particular atención como instrumentos adecuados para una redefinición de la estructura presupuestaria que preste atención preferente a la asignación de los recursos.

Centrándonos en el presupuesto por programas, junto a señalar sus ventajas en lo relativo a la exposición de los objetivos que se persiguen y en lo que respecta al análisis de las diferentes vías alternativas disponibles con las que alcanzarlos, se han puesto de manifiesto las dificultades de su utilización en relación con cuatro aspectos [Ferrín Gutiérrez, 1982; Beneyto Juan, 1984]:

- a) La necesidad de una contabilidad por programas que permita el seguimiento de la realización del programa en las fases siguientes de gestión y control.
- b) El tipo de contabilidad analítica necesario como soporte para los

procesos de presupuestación, que permita valorar los costes de los programas y de las alternativas presentes, de los rendimientos, resultados (en su caso), etc., que facilite indicadores de cumplimiento de los programas, y que preste especial atención al cálculo y análisis de las desviaciones con respecto a los costes preestablecidos [Martín Seco, 1983; Galán del Fresno, 1985].

- c) La integración armónica de la información de los programas entre los distintos niveles organizativos, especialmente importante en el sector público por su carácter multiorgánico, diverso en cuanto a su actividad y por todo ello complejo. Esto se ve determinado, también, por el grado de descentralización existente y afecta a las medidas sobre la eficacia y a la relación entre los valores eficiencia y eficacia [Suárez Suárez, 1983; Bermejo Sánchez, 1985].
- d) La definición de objetivos de los programas y la utilización para ello de indicadores diferentes a las cuentas de resultados [Zapico Goñi, 1985].

El modelo de acumulación de costes

Otra cuestión, con incidencia tanto en el área de la programación como en las de gestión y el control, en la que se han centrado las investigaciones es la definición del modelo concreto de contabilidad analítica a utilizar en el sector público. Admitida por todos los autores la superioridad de un modelo orgánico (con localización de costes por centros) sobre uno inorgánico (con imputación directa de las clases de costes a los portadores), la cuestión se ha centrado principalmente en el diseño de los centros de costes y en la identificación de los portadores .

El interés que pueda o no tener la determinación de resultados en los entes de carácter administrativo y, en caso afirmativo, los métodos a utilizar para su cálculo (concretamente en lo relativo a los ingresos), no han sido, en cambio, objeto de discusión prácticamente, por lo que este tema se mantiene aún en los términos de opción abierta en que,

como vimos en el apartado anterior, es dejado en el Plan General de Contabilidad Pública (puede verse, sin embargo, Carrasco Díaz, 1988, pp. 41-42 y Prado Martín, Riesco Escudero y Santos Peñalver, 1988).

Una primera aproximación al problema de la acumulación de costes (clasificación, localización e imputación) en el sector público ha consistido en estudiar la aplicabilidad de los modelos de contabilidad analítica empresarial, tratando de aprovechar así la experiencia acumulada en este ámbito. En esta línea, Ferrín Gutiérrez [1982] realiza un análisis de los modelos francés y español y propone un modelo mixto de ambos, con la clasificación de costes en externos y calculados y el esquema de módulos suplementales propios del plan español (ampliado con un módulo de ingresos calculados) y la localización mediante secciones homogéneas propuesta por el plan francés.

Con la publicación del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública en 1983, éste se constituye en marco de referencia obligado y la atención se centra, lógicamente, en su análisis y en la discusión de las opciones elegidas en el mismo. La materia puede ordenarse en torno a tres puntos:

- a) Ambito de aplicación del Grupo 9 del PGCP.
- b) Centros de costes.
- c) Portadores de costes.

Con respecto al primero, el texto del Grupo 9 (epígrafe 1.1) señala como primeros destinatarios del mismo al Estado y a los organismos autónomos de carácter administrativo, aunque alude a su aplicabilidad "sin excesivos ajustes" al resto de los organismos públicos. Sin embargo, esto ha sido puesto en cuestión, considerando que, en lo que se refiere al análisis económico de su actividad, las analogías de los organismos de carácter comercial, industrial o financiero son mayores con el sector empresas (públicas o privadas), por lo que también les han de ser de mejor aplicación los modelos de contabilidad analítica empre-

sarial. En consecuencia, se ha propugnado la utilización del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad para la empresa en este tipo de organismos [Ferrín Gutiérrez, 1982; Carrasco Díaz, 1988] y se han centrado los estudios sobre contabilidad analítica pública en las entidades de tipo administrativo (subsector Estado y organismos autónomos administrativos).

Con todo, el hecho de estar sujetos los organismos autónomos (también los comerciales, industriales, etc.) a una disciplina de ejecución presupuestaria, introduce, en nuestra opinión, ciertas peculiaridades que las diferencian del sector empresas y las aproximan al resto de las administraciones públicas, peculiaridades que deben ser tenidas en cuenta en el diseño de su contabilidad analítica, especialmente si éste se aborda (como hemos tenido ocasión de plantear los autores del presente trabajo [1988] desde la perspectiva de establecer un modelo integral de información para la gestión en el que se articulen las tres dimensiones, financiera, presupuestaria y analítica.

En relación con los centros de costes, se han señalado [Carrasco Díaz, 1988] dos aspectos en los que el Grupo 9 del PGCP se aparta de su homónimo privado y que pueden resultar problemáticos a la hora de conseguir una elaboración adecuada de la información analítica:

- a) No se prevé ningún mecanismo para la determinación de los costes de subactividad ni, por consiguiente, para su tratamiento separado de los costes de operación.
- b) No se realiza una clasificación funcional de los centros, es decir, una clasificación que atienda al tipo de actividad (productiva, comercial, etc.) que desarrollan. En consecuencia, no se distingue entre los ciclos de producción y de ventas y administración ni, por consiguiente, entre costes vinculados a la producción y costes vinculados al tiempo. En los organismos de carácter administrativo, al no ser inventariable su *output* y quedar, de hecho, todos sus costes vinculados al tiempo, esta ausencia de clasificación funcio-

nal puede no revestir importancia práctica. En cambio, en los organismos comerciales y, sobre todo, en los industriales, tal clasificación resulta imprescindible para efectuar correctamente la valoración de los inventarios y la determinación de los resultados.

Queda, finalmente, por considerar, por lo que se refiere al modelo de acumulación de costes, el problema de los portadores. Dadas las especiales características del *output* de las administraciones públicas, la definición del portador de costes es una de las cuestiones que merece particular atención en el ámbito de la contabilidad analítica pública. Ya hemos visto que el Grupo 9 del PGCP concibe como tales a los programas con el fin de elaborar una información sobre costes que enlace con la técnica presupuestaria del P.P.B.S., y, desde esta perspectiva, la referida elección del portador ha sido calificada de lógica por algunos autores [Requena Rodríguez, García Martín y Carrasco Díaz, 1988, pp. 76-77].

Pero creemos que la cuestión no debe considerarse cerrada en este punto, sino que es menester investigar otras posibilidades alternativas o complementarias en conexión con los diferentes objetivos del cálculo de costes. En esta línea hemos de mencionar la contribución de Fernández Fernández [1988], en la que se estudian las implicaciones que tiene para la planificación y el control la elección como portadores de los programas, de los servicios y de las inversiones.

El análisis de eficiencia

Una tercera línea de investigación a la que podemos referirnos separadamente, aunque está estrechamente relacionada con las dos ya comentadas (coordinación entre contabilidad analítica y presupuesto y modelo de acumulación de costes), es la relativa al análisis de eficiencia en las administraciones públicas.

Un importante instrumento para ello es el establecimiento de costes

predeterminados y la consiguiente investigación de las desviaciones que se produzcan con respecto a los mismos. Ya hemos apuntado en el apartado tercero (y así también Carrasco Díaz [1988, pp. 145-146]) que el establecimiento de tales costes predeterminados será más adecuado para el análisis de la eficiencia si se realiza a nivel de centros que si se hace únicamente a nivel de programas como propone el Grupo 9 del PGCP. La razón que éste aduce como justificación de su propuesta es la dificultad de hacerlo, como sería deseable, por centros. Para una etapa inicial de aplicación del Grupo 9 esta decisión puede ser acertada, pero sin olvidar que queda como tarea pendiente (no abordada todavía) el estudio de métodos que permitan superar tal dificultad.

También debe merecer atención el estudio de otros métodos e indicadores para la medida de la eficiencia. En esta línea las contribuciones han sido hasta el momento muy escasas. Francés Sánchez [1983] centra su atención en el análisis de eficiencia a nivel macroeconómico y establece un conjunto de indicadores tanto para la vertiente del gasto como para la del ingreso, pero apenas se detiene en el nivel microeconómico. Sánchez Motos [1984] se ocupa de los problemas organizacionales que impiden o dificultan el control de eficacia eficiencia. Finalmente, Prado Martín, Riesco Escudero y Santos Peñalver [1988] proponen aplicar a los centros de costes de los organismos públicos la metodología de análisis del excedente de productividad global desarrollada para la empresa por el Centre d'Etudes des Revenus et des Coûts francés (publicada en el primer «Document du C.E.R.C.», 1969). Sin embargo, la exposición descansa sobre la presunta existencia de ingresos externos individualizados para las prestaciones de cada centro, con lo que sólo podría ser aplicable a los organismos comerciales o industriales y no a los de carácter administrativo.*

* Sobre el excedente de productividad global como instrumento para el análisis de eficiencia en la empresa pública puede verse Maroto Acín [1982].

5. CONCLUSIONES

Como conclusiones generales a la situación de la teoría de la contabilidad analítica pública, cuyo panorama hemos tratado de esbozar en las páginas precedentes, cabe enumerar las siguientes:

1. La atención que se ha venido prestando en los medios académicos españoles a la contabilidad pública en general ha sido muy escasa. El interés por la misma empieza a surgir en fechas muy recientes y por lo que se refiere a la contabilidad analítica pública en particular, la investigación está en sus comienzos.
2. La aportación más importante corresponde a la Administración, con la publicación en 1983 del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública. Por su carácter de modelo general y por ser el que está previsto implantar en la práctica, dicho Grupo 9 se ha convertido en el modelo de referencia para los estudios posteriores sobre contabilidad analítica pública.
3. Dichos estudios han seguido tres líneas básicas de investigación:
 - a) coordinación entre contabilidad analítica y presupuesto público, particularmente presupuesto por programas;
 - b) modelo de acumulación de costes y, en su caso, de determinación de resultados; y
 - c) análisis de eficiencia en el sector público.
4. Los organismos de carácter administrativo son los que plantean problemas más específicos para la aplicación a los mismos de la contabilidad analítica. A los organismos comerciales e industriales (y, naturalmente, a las empresas públicas) les son más fácilmente aplicables los modelos utilizados en el ámbito empresarial.
5. Los principales problemas que se han planteado con respecto a los organismos administrativos son los siguientes:

- a) La dificultad de identificación de su *output*, con el consiguiente problema de definición del portador de costes.
- b) La ausencia de ingresos directamente ligables a los servicios prestados, con el consiguiente problema de determinación de resultados y análisis de eficiencia.

Aunque se han hecho algunas aportaciones al respecto, creemos que son todavía líneas de investigación abiertas en las que es menester profundizar.

REFERENCIAS

Normativa legal

Constitución Española (27 diciembre 1978).

Ley 11/1977 de 4 de enero, General Presupuestaria (B.O.E. 8 enero 1977).

Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (B.O.E. 21 mayo 1982).

Orden de 6 de diciembre de 1978, por la que se dictan normas provisionales para adaptar la contabilidad de la Administración General del Estado a lo preceptuado por la Ley 11/1977 de 4 de enero, General Presupuestaria (B.O.E. 13 diciembre 1978).

Orden de 14 de octubre de 1981, por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública (B.O.E. 29 octubre 1981; corrección de errores en B.O.E. 27 febrero 1982).

Orden de 20 de septiembre de 1983, por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, relativo a la contabilidad analítica (B.O.E. 1 noviembre 1983).

Resolución de 11 de noviembre de 1983, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública (B.O.E. 19 y 20 enero 1984).

Resolución de 26 de diciembre de 1983, por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos ministeriales (B.O.E. 30 enero 1984).

Orden de 31 de marzo de 1986, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado (B.O.E. 22 mayo 1986).

Bibliografía

Argüello Reguera, Ceferino: «Realidad y futuro de la reforma del proceso presupuestario», *Hacienda Pública Española* n. 85 1983.

Bermejo Sánchez, Celso J.: «La implementación del presupuesto por pro-

gramas en el sector público: las estructuras de programas en el encuentro del funcionalismo con el organicismo», *Presupuesto y Gasto Público* n. 24 1985.

Beneyto Juan, Luis R.: «Las nuevas fórmulas presupuestarias de la eficacia en la asignación de los recursos», *Presupuesto y Gasto Público* n. 22 1984.

Blasco Lang, J. J.; Barco Fernández Molina, J.: «El control operativo en el presupuesto de 1985», *Hacienda Pública Española* n. 90 1984.

Carrasco Díaz, Daniel: «Análisis del modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral», en *XXV años de contabilidad en España*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

Fernández Fernández, Miguel Angel: «Aplicación de la contabilidad analítica en el sector público», *Técnica Contable* n. 467 1987.

Fernández Fernández, Miguel Angel: «El portador de costes en la contabilidad analítica pública», comunicación presentada en el III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 26-28 de mayo de 1988.

Ferrín Gutiérrez, José Agustín: «La contabilidad analítica en el Plan General de Contabilidad Pública», *Presupuesto y Gasto Público* n. 14 1982.

Francés Sánchez, Francisco Luis: «El control de carácter económico: control de eficacia», *Presupuesto y Gasto Público* n. 15 1983.

Galán del Fresno, J. M.: «Contabilidad analítica y presupuesto por programas: infraestructura de la información», *Presupuesto y Gasto Público* n. 24 1985.

Maroto Acín, Juan Antonio: «La eficiencia de la empresa pública y el excedente de productividad global», *Hacienda Pública Española* n. 78 1982.

Martín Seco, J. F.: «El presupuesto para 1984 y su control», *Hacienda Pública Española* n. 97 1985.

Montaño Fernández, Ignacio: *La nueva contabilidad pública*, Pirámide, Madrid, 1984 [Dedica el epígrafe 4.8 (pp. 84-88) a mostrar en forma de



5307406446

asientos el esquema de contabilización a costes históricos del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública].

Montero Hita, F.; Sobrino Moreno, J. M.: «Nueva forma de presentación y operativa presupuestaria», *Hacienda Pública Española* n. 97 1985.

Muñoz Colomina, Clara I.; Norverto Laborda, Ma Carmen; Veuthey Martínez, Eloy; Zornoza Boy, Javier: «La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública», comunicación presentada en el III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 26-28 de mayo de 1988.

Ortega Jiménez, Concepción: «La instrumentación de la contabilidad analítica pública actual en España: el presupuesto por programas», comunicación presentada en el III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 26-28 de mayo de 1988.

Prado Martín, Antonio; Riesco Escudero, Melecio; Santos Peñalver, Jesús: «Intento de medida de la productividad en el sector público con la información suministrada por la contabilidad pública», *Actualidad Financiera* n. 3 1988.

Requena Rodríguez, José María; García Martín, Vicente; Carrasco Díaz, Daniel: «La contabilidad pública actual en España», ponencia presentada en el III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 26-28 de mayo de 1988. [Dedica el epígrafe 6 (pp. 73-77) a comentar el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública].

Sánchez Motos, Enrique: «Sugerencias para mejorar el control de eficacia del gasto público», *Presupuesto y Gasto Público* n. 20 1984.

Suárez Suárez, Andrés Santiago: «El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», *Hacienda Pública Española* n. 80 1983.

Zapico Goñi, Eduardo: «Reforma presupuestaria y definición de objetivos», *Presupuesto y Gasto Público* n. 24 1985.